



**ПОСТАНОВА
ІМЕНЕМ УКРАЇНИ**

13 серпня 2025 року
м. Київ

справа №640/14314/22
адміністративне провадження № К/990/4542/25

**Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду:
головуючого - Шишова О. О.,
суддів: Дашутіна І. В., Яковенка М. М.**

розглянувши в порядку письмового провадження в касаційній інстанції справу
за позовом Акціонерного товариства «Державна продовольча-зернова Корпорація України» до Головного управління Державної податкової служби у м. Києві про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення, провадження в якій відкрито
за касаційною скаргою:

Акціонерного товариства «Державна продовольча-зернова Корпорація України» на постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 15 січня 2025 року (ухвалену в складі колегії суддів: головуємого судді: Белової Л. В., суддів: Аліменка В. О., Кучми А. Ю.) у справі №640/14314/22

УСТАНОВИВ:

І. Суть спору

1. Акціонерне товариство «Державна продовольча-зернова Корпорація України» (далі – АТ «ДПЗКУ», платник податків) звернулося до суду з адміністративним позовом, у якому просило визнати протиправним та скасувати податкове повідомлення-рішення Головного управління Державної податкової служби у м. Києві (далі – ГУ ДПС у м.Києві) від 17 серпня 2022 року №00182020708, яким застосовано суму штрафних (фінансових) санкцій у вигляді пені за порушення строку розрахунку у сфері зовнішньоекономічної діяльності на суму 135 068 163,63 грн у повному обсязі.

2. Обґрунтовуючи вимоги позивач зазначав, що протиправність оскаржуваного рішення податкового органу підтверджується фактом сплати позивачем в дохід Державного бюджету грошового зобов'язання у розмірі 159 808 606,83 грн, нарахованого відповідачем податковим повідомленням-рішенням № 115626552206 на підставі акту перевірки №710/26-55-22-06/37243279 від 31 липня 2014 року (на підставі якого відповідачем вдруге нараховано грошове зобов'язання у розмірі 135 068 163, 63 грн відповідно до того самого акту перевірки від №710/26-55-22-06/37243279 від 31 липня 2014 року), яким платнику податків нараховано зобов'язання у розмірі 209 080 606,83 грн.

2.1. На думку АТ «ДПЗКУ», відсутні правові підстави для визнання рішення



зобов'язання у розмірі 135 068 163,63 грн. при фактично сплаченій сумі – 159 808 606,83 грн за одним і тим самим актом перевірки № 710/26-55-22-06/37243279 від 31 липня 2014 року. Крім того, позивач зазначає, що відповідачем при прийнятті податкового повідомлення-рішення від 17.08.2022 №00182020708 не враховано відомості з ІКП АТ «ДПЗКУ» про сплату 159 808 606,83 грн у 2015 році, що підтверджується листом ГУ ДПС у м. Києві від 09 червня 2021 року №58437/6/26-15-12-13-11.

2.2. У зв'язку з наведеним, позивач вважає, що повторне прийняття 17 серпня 2022 року оскаржуваного рішення є свідченням повторного притягнення АТ «ДПЗКУ» до юридичної відповідальності за одне й те саме діяння, що є порушенням загальноновизнаного принципу юридичної відповідальності - «non bis in idem» (не повинно бути двох покарань за одне й те саме правопорушення).

2.3. Також позивач зазначає, що посилення в оскаржуваному податковому повідомленні-рішенні від 17.08.2022 № 00182020708 на положення п. 5 статті 13 Закону України «Про валюту і валютні операції» від 21.06.2018 № 2473-VIII, як одну з передумов для прийняття рішення податкового органу про визначення грошового зобов'язання у розмірі 135 068 163,63 грн суперечить ст. 58 Конституції України щодо незворотності дії нормативно-правового акта у часі, адже неможливо порушити вимоги п. 5 ст. 13 Закону № 2473-VIII та зафіксувати таке порушення в акті перевірки від 31.07.2014, тобто в період коли Закону № 2473-VIII не існувало.

II. Рішення судів першої й апеляційної інстанцій і мотиви їх ухвалення

3. Рішенням Київського окружного адміністративного суду від 21 вересня 2023 року позовні вимоги задоволено.

3.1. Задовольняючи позовні вимоги, суд першої інстанції зазначив, що відомості про сплату податків, зборів на бюджетні рахунки через банківську систему відображаються в інтегрованій картці платника податку (ІКП) датою зарахування на рахунки - у день отримання від органів Казначейства відомостей про надходження сум податків, зборів, платежів у вигляді технологічних файлів. На переконання суду, відповідачем при прийнятті оскаржуваного ППР від 17.08.2022 №00182020708 не враховано відомості з ІКП АТ «ДПЗКУ» про сплату 159 808 606,83 грн у 2015 році. Про надходження вказаних коштів також свідчить лист ГУ ДПС у м. Києві від 09.06.2021 №58437/6/26-15-12-13-11.

3.2. На переконання суду, відповідачем при прийнятті оскаржуваного рішення №00182020708 не враховано відомості з ІКП АТ «ДПЗКУ» про сплату 159 808 606,83 грн у 2015 році, про надходження яких також свідчить лист ГУ ДПС у м. Києві від 09.06.2021 №58437/6/26-15-12-13-11. Доводи відповідача про те, що позивач не здійснював жодного погашення заборгованості за податкове повідомлення-рішення від 19 серпня 2014 року №115626552206, а використовував сплачені кошти в погашення своїх інших податкових зобов'язань не заслуговують на увагу, оскільки не підтверджується достатніми доказами.

4. Постановою Шостого апеляційного адміністративного суду від 15 січня 2025 року апеляційну скаргу ГУ ДПС у м. Києві на рішення Київського окружного адміністративного суду від 21 вересня 2023 року - задоволено. Рішення Київського окружного адміністративного суду від 21 вересня 2023 року - скасовано. Ухвалено нову постанову, якою у задоволенні адміністративного позову АТ «ДПЗКУ» до ГУ ДПС у м. Києві про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення - відмовлено.

4.1. Відмовляючи у задоволенні позовних вимог апеляційний суд виснував, що суд

першої інстанції фактично повторно розглянув порушення податкового законодавства, встановлені актом перевірки № 710/26-55-22-06/37243279 від 31 липня 2014 року, які вже були предметом судового дослідження у справі № 826/1078/15, за результатами розгляду якої ухвалені судові рішення, які набрали законної сили, що порушує процесуальний принцип преюдиції та принцип правової визначеності, оскільки факти і обставини щодо установлених правопорушень не підлягали доказуванню при розгляді цієї справи (№640/14314/22).

4.2. Колегія суддів зазначила, що спірне податкове повідомлення-рішення прийнято в результаті судового оскарження попереднього (відкликано) податкового повідомлення-рішення, що є заключним етапом процедури оскарження запровадженої процедури, встановленої Податковим кодексом України (далі - ПК України), та не може розглядатися окремо від усієї процедури, включаючи результати судового оскарження.

III. Проведення в суді касаційної інстанції

5. Позивач, не погодившись з рішенням суду апеляційної інстанції подав касаційну скаргу, в якій посиляючись на порушення судом норм матеріального та процесуального права, просив скасувати рішення суду апеляційної інстанції, а рішення суду першої інстанції залишити в силі.

5.1. Ухвалою від 10 лютого 2025 року Верховний Суд відкрив касаційне провадження.

5.2. АТ «ДПЗКУ» у касаційній скарзі зазначило підставою касаційного оскарження пункт 3 частини четвертої статті 328 Кодексу адміністративного судочинства України (далі - КАС України).

5.3. Обґрунтовуючи касаційну скаргу позивач зазначає, що суд апеляційної інстанції неправильно застосував/взагалі не застосував норми статей 37, 38 ПК України, натомість застосував норми підзаконного акту - пункту 7 Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 22.01.2016 за №124/28254 (далі - Порядок 1204).

5.4. Позивач звертає увагу, що правовими підставами позовних вимог у цій справі є виключно питання не врахування податковим органом під час прийняття оскарженого рішення факту сплати у 2015 році податкового зобов'язання у розмірі, що перевищує розмір узгодженого зобов'язання за результатами судового провадження у справі № 826/1078/15, а тому твердження суду апеляційної інстанції про «формальний характер» податкового повідомлення-рішення від 17 серпня 2022 року, яке прийнято відповідачем з метою доведення до відома платника податків нових термінів сплати первинно визначеного податкового зобов'язання не відповідає фактичним обставинам справи та суперечить статтям 37, 38 ПК України.

6. У відзиві на касаційну скаргу відповідач висловив згоду з рішенням суду апеляційної інстанції та прохання залишити касаційну скаргу без задоволення.

7. 16 травня 2025 року справа № 640/14314/22 надійшла на адресу Верховного Суду.

IV. Установлені судами фактичні обставини справи

8. Суди попередніх інстанцій установили, що ДПІ у Печерському районі Головного управління Міндоходів у м. Києві 18 серпня 2014 року прийнято податкове повідомлення-рішення № 115626552206 на підставі акту перевірки № 710/26-55-22-06/37243279 від 31 липня 2014 року, яким платнику податків нараховано зобов'язання у розмірі 209 080 606,83 грн.

9. Постановою Шостого апеляційного адміністративного суду від 13 квітня 2021 року апеляційну скаргу ПАТ «Державна продовольчо-зернова корпорація України»

задоволено частково, постанову Окружного адміністративного суду міста Києва від 02.06.2016 № 826/1078/15 скасовано та прийнято нову постанову, якою позов ПАТ «Державна продовольчо-зернова корпорація України» задоволено частково, визнано протиправним та скасовано податкове повідомлення-рішення від 19 серпня 2014 року № 115626552206 в частині визначення грошового зобов'язання у розмірі 41 936 305, 77 грн, у іншій частині позовних вимог відмовлено.

10. Отже, Шостим апеляційним адміністративним судом встановлено, що грошове зобов'язання у розмірі 167 144 301,06 грн за ППР №115626552206 нараховано правомірно.

11. Постановою Верховного Суду від 18 липня 2022 року у справі № 826/1078/15 змінено постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 13 квітня 2021 року у частині розміру нарахованої пені, а саме: скасовано податкове повідомлення-рішення від 19 серпня 2014 року № 115626552206 у частині пені у розмірі 74 012 443,20 грн.

12. Тож, за результатами судового оскарження податкового повідомлення-рішення №115626552206 у справі № 826/1078/15 судом касаційної інстанції встановлено правомірність нарахування пені за порушення термінів розрахунку в іноземній валюті у розмірі 135 068 163,63 грн із загальної суми – 209 080 606,83 грн.

13. У подальшому, ГУ ДПС у м.Києві прийнято податкове повідомлення-рішення форми «С» від 17 серпня 2022 року №00182020708, яким АТ «ДПЗКУ» застосовано суму штрафних (фінансових) санкцій у вигляді пені за порушення строку розрахунку у сфері зовнішньоекономічної діяльності у сумі 135 068 163, 63 грн.

14. Підставою для прийняття відповідачем оскаржуваного платником податку податкового повідомлення-рішення вказано акт перевірки № 710/26-55-22-06/37243279 від 31 липня 2014 року, яким встановлено порушення ст. 1 Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23.09.1994 №185/94-ВР (далі - Закон № 185/94-ВР), постанова Верховного Суду від 18.07.2022 у справі № 826/1078/15, пп.54.3.3 п. 54.3 ст. 54 ПК України, ст. 4 Закону № 185/94-ВР та п. 5 ст.13 Закону України «Про валюту і валютні операції» від 21.06.2018 № 2473-VIII (далі - Закон № 2473-VIII).

15. АТ «ДПЗКУ», вважаючи податкове повідомлення-рішення форми «С» від 17 серпня 2022 року №00182020708 протиправним, звернулося до суду з цим позовом.

V. Оцінка Верховного Суду

16. Надаючи правову оцінку викладеним обставинам справи, Суд виходить з такого.

17. Відповідно до статті 242 КАС України рішення суду повинно ґрунтуватися на засадах верховенства права, бути законним і обґрунтованим. Законним є рішення, ухвалене судом відповідно до норм матеріального права при дотриманні норм процесуального права. Обґрунтованим є рішення, ухвалене судом на підставі повно і всебічно з'ясованих обставин в адміністративній справі, підтверджених тими доказами, які були досліджені в судовому засіданні, з наданням оцінки всім аргументам учасників справи. Судове рішення має відповідати завданню адміністративного судочинства, визначеному цим Кодексом.

18. Згідно з частиною другою статті 19 Конституції України органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи, зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

19. Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулює ПК України, який, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та

обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

20. Відповідно до пункту 56.18 статті 58 ПК України з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 цього Кодексу, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контролюючого органу у будь-який момент після отримання такого рішення.

21. При зверненні платника податків до суду з позовом щодо визнання протиправним та/або скасування рішення контролюючого органу грошове зобов'язання вважається неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили (абзаци перший, четвертий цього пункту).

22. Відповідно до абзацу другого пункту 57.3 статті 57 ПК України у разі оскарження рішення контролюючого органу про нараховану суму грошового зобов'язання платник податків зобов'язаний самостійно погасити узгоджену суму, а також пеню та штрафні санкції за їх наявності протягом 10 календарних днів, наступних за днем такого узгодження.

23. Між сторонами немає спору, і суд визнав цю обставину, що податкове повідомлення-рішення форми «С» від 17 серпня 2022 року №00182020708, яким АТ «ДПЗКУ» застосовано суму штрафних (фінансових) санкцій у вигляді пені за порушення строку розрахунку у сфері зовнішньоекономічної діяльності у сумі 135 068 163, 63 грн. прийняте за результатами часткового скасування (зменшення) суми штрафу у вигляді пені в судовому порядку податкового повідомлення-рішення від 19 серпня 2014 року №115626552206 у справі № 826/1078/15, яке набуло статусу узгодженого з дня набрання законної сили судовим рішенням.

24. Як встановлено судами попередніх інстанцій, за результатами оскарження в судовому порядку податкового повідомлення-рішення від 19 серпня 2014 року № 115626552206, постановою Верховного Суду від 18 липня 2022 року у справі № 826/1078/15 змінено постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 13 квітня 2021 року в частині розміру нарахованої пені, а саме: скасовано податкове повідомлення-рішення від 19 серпня 2014 року № 115626552206 в частині пені у розмірі 74 012 443,20 грн із загальної суми – 209 080 606,83 грн, у іншій частині, що є предметом позову у справі, що розглядається, зазначене податкове повідомлення-рішення в частині пені за порушення термінів розрахунку в іноземній валюті у розмірі 135 068 163,63 грн не скасовано, є чинними, і правомірність визначення зазначених податкових зобов'язань вже розглянута судами і надано їм відповідну оцінку.

25. За обставинами цієї справи, прийняття спірного податкового повідомлення-рішення, відбувалось за окремої процедури, що передбачена внаслідок відкликання раніше прийнятого податкового повідомлення-рішення від 19 серпня 2014 року №115626552206.

26. Відмовляючи у задоволенні позовних вимог суд апеляційної інстанції зазначив, що спірне податкове повідомлення-рішення прийнято в результаті судового оскарження попереднього (відкликаною) податкового повідомлення-рішення, що є заключним етапом процедури оскарження запровадженої процедури, встановленої ПК України, та не може розглядатися окремо від усієї процедури, включаючи результати судового оскарження.

27. У касаційній скарзі позивач наполягає, що правовими підставами позовних вимог є

виключно питання не врахування податковим органом під час прийняття оскарженого рішення факту сплати у 2015 році податкового зобов'язання у розмірі, що перевищує розмір узгодженого зобов'язання за результатами судового провадження у справі № 826/1078/15.

28. Позивачем платіжними дорученнями від 16.07.2015, 31.08.2015 сплачено до державного бюджету 159 808 606,83 грн., призначення платежу у платіжних дорученнях №№ 88935, 88934, 89789 «сплата пені за порушення термінів розрахунків у сфері ЗЕД, податкове повідомлення-рішення від 16.08.2014 №115626552206».

29. Позиція відповідача полягає у тому, що податкове повідомлення-рішення від 17 серпня 2022 року №00182020708 не створює для позивача додаткового грошового навантаження, оскільки податкове повідомлення-рішення від 19 серпня 2024 року №115626552206 скасовано та виключено з ІКП платника податків, а замість нього прийнято нове податкове повідомлення-рішення. Сплата позивачем грошових зобов'язань, згідно з податковим повідомленням-рішенням, яке перебувало в процедурі оскарження, ніяким чином не впливає на необхідність виконання вимог Порядку № 1204.

30. Так, підпунктом 60.1.5 пункту 60.1 статті 60 ПК України визначено, що податкове повідомлення-рішення або податкова вимога вважаються відкликаними, якщо рішенням суду, що набрало законної сили, зменшується сума грошового зобов'язання, визначена у податковому повідомленні-рішенні контролюючого органу, або сума податкового боргу, визначена в податковій вимозі.

32. За змістом пункту 60.4 статті 60 ПК України у випадках, визначених підпунктами 60.1.3 і 60.1.5 пункту 60.1 цієї статті, податкове повідомлення-рішення або податкова вимога вважаються відкликаними з дня надходження до платника податків податкового повідомлення-рішення або податкової вимоги, які містять зменшену суму грошового зобов'язання або податкового боргу.

33. Відповідно до підпункту 60.1.5 пункту 60.1 статті 60 ПК України податкове повідомлення-рішення або податкова вимога вважаються відкликаними, якщо рішенням суду, що набрало законної сили, зменшується сума грошового зобов'язання, визначена у податковому повідомленні-рішенні контролюючого органу, або сума податкового боргу, визначена в податковій вимозі.

34. Згідно з пунктом 60.4 статті 60 ПК України у випадках, визначених підпунктами 60.1.3 і 60.1.5 пункту 60.1 цієї статті, податкове повідомлення-рішення або податкова вимога вважаються відкликаними з дня надходження до платника податків податкового повідомлення-рішення або податкової вимоги, які містять зменшену суму грошового зобов'язання або податкового боргу.

35. Згідно з пунктом 7 Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2015 №1204 (zareєстровано в Міністерстві юстиції України 22.01.2016 за N124/28254) (далі - Порядок №1204) якщо за результатами адміністративного або судового оскарження грошове зобов'язання, зменшення (збільшення) суми податкових зобов'язань та/або інших зобов'язань, контроль за сплатою яких покладено на контролюючі органи та/або податкового кредиту та/або зменшення бюджетного відшкодування з податку на додану вартість та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість, або зменшення суми податку на доходи фізичних осіб, що підлягає поверненню з бюджету у зв'язку з використанням

платником податку права на податкову знижку, штрафна (фінансова) санкція (штраф) та пеня, у тому числі за порушення норм іншого законодавства, зазначені у податковому повідомленні-рішенні, зменшуються, то шляхом опрацювання інформації щодо прийнятих рішень за результатами розгляду скарг в адміністративному та/або судовому порядку, наданої відповідними підрозділами контролюючого органу, до функцій яких належить розгляд скарг в адміністративному порядку та/або супроводження справ у судах, складається податкове повідомлення-рішення, яке містить зменшену суму грошового зобов'язання, зменшену суму зменшення (збільшення) податкових зобов'язань та/або інших зобов'язань, контроль за сплатою яких покладено на контролюючі органи та/або податкового кредиту та/або зменшення бюджетного відшкодування з податку на додану вартість та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість, або зменшення суми податку на доходи фізичних осіб, що підлягає поверненню з бюджету у зв'язку з використанням платником податку права на податкову знижку, штрафної (фінансової) санкції (штрафу) та пені, у тому числі за порушення норм іншого законодавства.

36. Згідно з підпунктом 4 пункту 1 розділу V Порядку податкове повідомлення-рішення вважається відкликаним, якщо рішенням суду, що набрало законної сили, зменшується сума грошового зобов'язання, сума зменшення (збільшення) податкових зобов'язань та/або податкового кредиту та/або зменшення бюджетного відшкодування з податку на додану вартість та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість, штрафної (фінансової) санкції (штрафу) та пені в тому числі за порушення норм іншого законодавства, що визначені у податковому повідомленні-рішенні контролюючого органу.

37. Отже, у разі якщо податкове повідомлення-рішення контролюючого органу про визначення грошового зобов'язання оскаржено в судовому порядку, то таке зобов'язання вважається узгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили.

38. З дня набрання законної сили судовим рішенням про оскарження податкового повідомлення-рішення податкове зобов'язання (частина податкового зобов'язання) стає узгодженим, а у платника податку виникає податковий обов'язок самостійно погасити узгоджену суму протягом 10 календарних днів, наступних за днем такого узгодження.

39. Тобто, у разі якщо податкове повідомлення-рішення контролюючого органу про визначення грошового зобов'язання оскаржено в судовому або в адміністративному порядку, то у разі зменшення за наслідками останнього грошового зобов'язання, визначеного платнику податків оскаржуваним податковим повідомленням-рішенням, платникові податків направляється окреме податкове повідомлення-рішення, яке містить зменшену суму грошового зобов'язання.

40. Сукупний аналіз наведених вище норм ПК України та Порядку № 1204 дає підстави для висновку про те, що, податкове повідомлення-рішення, сума грошового зобов'язання за яким є зменшеною за рішенням суду, що набрало законної сили, вважається відкликаним, а податкове повідомлення-рішення, яке містить зменшену суму грошового зобов'язання, є рішенням, що складається на виконання вимог законодавства у зв'язку зі зменшенням судом суми грошового зобов'язання і не містить в собі нових підстав для визначення такого зобов'язання. Аналогічні висновки наведені

у постановах Верховного Суду від 11 грудня 2019 року у справі № 813/3211/16 та від 25 червня 2020 року у справі № 804/15181/15.

41. Більш того відповідно до сформованого Верховним Судом усталеного підходу до розуміння правової природи податкових повідомлень-рішень, прийнятих контролюючим органом в порядку статей 54 і 60 ПК України (постанови касаційного суду від 03 квітня 2018 року у справі № 810/5546/15, від 24 квітня 2019 року у справі № 820/212/16, від 31 липня 2018 року у справі № 812/1196/17, від 04 грудня 2019 року у справі № 360/4447/18, від 11 грудня 2019 року у справі № 813/3211/16, від 30 липня 2021 року у справі № 819/315/18, від 26 листопада 2021 року у справі № 805/1701/16-а) податкове повідомлення-рішення є формою реалізації податковим органом владних управлінських функцій щодо повідомлення платника податків про обов'язок сплати грошового зобов'язання. Водночас суб'єкт владних повноважень одночасно з прийняттям податкових повідомлень-рішень не завжди визначає нові грошові зобов'язання. Така ситуація виникає, зокрема, в разі прийняття податкового повідомлення-рішення на підставі рішення про скасування (у тому числі часткового) збільшених грошових зобов'язань. Відтак, у разі якщо податкове повідомлення-рішення контролюючого органу про визначення грошового зобов'язання оскаржено в адміністративному/судовому порядку, то у разі зменшення за наслідками останнього грошового зобов'язання, визначеного платнику податків оскаржуваним податковим повідомленням-рішенням, платникові податків направляється окреме податкове повідомлення-рішення, яке містить зменшену суму грошового зобов'язання.

42. У цьому контексті Верховний Суд також зазначає, що прийняття податковим органом похідних податкових повідомлень-рішень у зв'язку зі зміною/скасуванням за наслідками оскарження основного податкового повідомлення-рішення має формальний характер та здійснюється з метою доведення до відома платника податків нових термінів сплати первинно визначеного податкового зобов'язання. У той же час законодавство визначає, що первинне податкове повідомлення-рішення вважається відкликаним саме з дня надходження до платника податків податкового повідомлення-рішення, яке містить зменшену суму грошового зобов'язання.

43. Окрім того, Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду (постанова від 27 вересня 2022 року у справі № 380/7694/20), проаналізувавши зміст норм статті 60 ПК України, сформував правову позицію, яка полягає у наступному: «Норми ПК України хоча і передбачають направлення нового податкового повідомлення-рішення у випадку зменшення в судовому порядку суми грошового зобов'язання, однак, воно має інше юридичне значення та наслідки. Зокрема, на таке рішення не розповсюджується процедура узгодження грошового зобов'язання та/або виникнення права на його повторне оскарження. До прикладу, останній з наведених випадків був предметом розгляду Верховним Судом у справах № 826/15527/17 (постанова від 07 грудня 2020 року), № 804/3114/16 (постанова від 12 серпня 2021 року)».

44. Наведений підхід до визначення правового статусу податкового повідомлення-рішення, прийнятого в порядку, визначеному підпунктом 60.1.5 пункту 60.1 і пункту 60.4 статті 60 ПК України, не суперечать закріпленому у статті 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод праву на справедливий судових розгляд, одним із елементів якого є принцип правової визначеності прав і обов'язків сторін спору та неможливість безпідставного поновлення пропущеного процесуального строку для оскарження судового рішення, що набрало законної сили, лише з метою

його скасування на шкоду інтересам іншого учасника судового розгляду. Вказаний принцип як один із основоположних аспектів верховенства права передбачає дотримання *res judicata*, тобто принципу остаточності рішення, згідно з яким жодна зі сторін не має права домагатися перегляду остаточного і обов'язкового рішення лише з метою повторного слухання справи і постановлення нового рішення.

45. З огляду на встановлені у справі фактичні обставини та досліджені докази, Верховний Суд погоджується з судом апеляційної інстанції, що відповідач при прийнятті оскаржуваного податкового повідомлення-рішення діяв на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені ПК України.

46. При цьому, Суд зауважує, що прийняття «нового» податкового повідомлення-рішення на зменшену суму грошового зобов'язання є імперативним обов'язком відповідача, заснованим на факті набрання судовим рішенням законної сили, та не передбачає для податкового органу альтернативи.

47. Спірне податкове повідомлення-рішення прийняте в результаті судового оскарження попереднього (відкликаного) податкового повідомлення-рішення, що є заключним етапом процедури оскарження запровадженої процедури, встановленої ПК України, та не може розглядатися окремо від усієї процедури, включаючи результати судового оскарження.

48. Така правова позиція висловлена у постанові Верховного Суду від 31 січня 2023 року у справі №815/5702/16.

49. Заперечуючи проти відмови у задоволенні позову, в касаційній скарзі позивач не зазначив суттєвих конкретних доводів і обґрунтувань щодо неправильності застосування судами норм матеріального права, що регулюють вищеописані спірні питання, або ж порушення процесуальних норм. Натомість зміст такої фактично зводиться лише до переоцінки встановлених судами обставин справи, що, в свою чергу, не відноситься до повноважень суду касаційної інстанції.

50. Поряд із цим Суд вважає за необхідне зазначити, що відповідно до частини другої статті 9 КАС України адміністративні справи розглядаються виключно за позовною заявою, поданою відповідно до цього Кодексу, у межах позовних вимог. Вихід суду за межі позовних вимог допускається лише у випадку, якщо це необхідно для ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних чи юридичних осіб у сфері публічно-правових відносин від порушень з боку суб'єктів владних повноважень.

51. У цій справі позивач просить скасувати податкове повідомлення-рішення від 17 серпня 2022 року №00182020708, яким застосовано штрафні (фінансові) санкції у вигляді пені за порушення строку розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності на суму 135 068 163,63 грн. Це рішення було винесено податковим органом за результатами судового оскарження попереднього (відкликаного) податкового повідомлення-рішення. Саме в межах таких вимог суди попередніх інстанцій і розглянули цю справу.

52. Відповідно до частини четвертої статті 341 КАС України у суді касаційної інстанції не приймаються та не розглядаються вимоги, що не були предметом розгляду в суді першої інстанції. Зміна предмета та підстав позову у суді касаційної інстанції не допускається.

53. За таких обставин колегія суддів не бере до уваги посилення позивача на те, що податковий орган неправомірно прийняв спірне податкове повідомлення-рішення від 17 серпня 2022 року №00182020708 без урахування всіх попередніх платежів, відображених в обліковій картці платника податків, оскільки це рішення було прийняте

на підставі судового рішення, яке набрало законної сили.

54. У контексті оцінки доводів касаційної скарги Верховний Суд звертає увагу на позицію Європейського суду з прав людини, зокрема, у справах "Проніна проти України" (пункт 23) та "Серявін та інші проти України" (пункт 58): принцип, пов'язаний з належним здійсненням правосуддя, передбачає, що у рішеннях судів та інших органів з вирішення спорів мають бути належним чином зазначені підстави, на яких вони ґрунтуються. Хоча пункт 1 статті 6 Конвенції зобов'язує суди обґрунтовувати свої рішення, його не можна тлумачити як такий, що вимагає детальної відповіді на кожен аргумент. Міра, до якої суд має виконати обов'язок щодо обґрунтування рішення, може бути різною в залежності від характеру рішення.

55. З огляду на такий підхід Європейського суду з прав людини до оцінки аргументів сторін, Верховний Суд вважає, що ключові аргументи касаційної скарги отримали достатню оцінку.

56. Ураховуючи викладене, Верховний Суд констатує, що оскаржуване судове рішення ґрунтуються на правильно встановлених фактичних обставинах справи, яким надана належна юридична оцінка із правильним застосуванням норм матеріального та процесуального права, що регулюють спірні правовідносини, а підстави, наведені скаржником для касаційного оскарження судових рішень судів попередніх інстанцій, не є такими, що відповідають вимогам частини 4 статті 328 КАС України.

57. Відповідно до частини третьої статті 343 КАС України суд касаційної інстанції залишає касаційну скаргу без задоволення, а рішення без змін, якщо відсутні підстави для скасування судового рішення.

VI. Судові витрати

58. З огляду на результат касаційного розгляду судові витрати розподілу не підлягають.

59. На підставі викладеного, керуючись статтями 341, 343, 349, 350, 355, 356, 359 КАС України, Суд

ПОСТАНОВИВ:

1. Касаційну скаргу Акціонерного товариства «Державна продовольча-зернова Корпорація України» - залишити без задоволення.
2. Постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 15 січня 2025 року у справі №640/14314/22 - залишити без змін.
3. Постанова набирає законної сили з дати її ухвалення та оскарженню не підлягає.

Головуючий

О. Шишов

Судді

В. Дашутін

М. Яковенко